Sentenza del 20/06/2019 n. 16547 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

che:

L'Agenzia delle Entrate - Ufficio di Milano 4, ai sensi del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 54 bis, effettuava un controllo automatizzato della dichiarazioni dei redditi Unico 2006 (per i redditi dell'anno d'imposta 2005) presentata da G.M.. A seguito di tale controllo, l'Ufficio provvedeva ad iscrivere a ruolo somme pretese a titolo di imposte, sanzioni ed interessi e veniva notificata al contribuente la cartella di pagamento n. (OMISSIS).

Avverso tale cartella di pagamento il contribuente proponeva ricorso alla CTP di Milano, che con sentenza 198/36/2010, depositata il 19 maggio 2010, rigettava il ricorso.

Il contribuente proponeva appello contro l'indicata sentenza alla CTR della Lombardia che, con sentenza n. 34/44/12 depositata il 5 marzo 2012, non accoglieva le ragioni del contribuente e ne rigettava l'appello.

Avverso l'indicata sentenza il contribuente propone ricorso per cassazione, deducendo due motivi.

L'Agenzia delle Entrate resiste con controricorso.

Motivi della decisione

che:

1. Con il primo motivo di ricorso - Violazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54 bis, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 - il contribuente si duole dell'errata applicazione, fatta dall'Ufficio, della disposizione regolante la procedura di controllo automatico della dichiarazione in materia di IVA, ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, ex art. 54 bis, in ipotesi di recupero credito IVA. L'Amministrazione, sul presupposto dell'omessa presentazione della dichiarazione IVA nell'anno precedente (2004), aveva proceduto al recupero del credito IVA a mezzo della procedura di controllo automatico della dichiarazione, inviando prima una comunicazione e poi notificando direttamente una cartella di pagamento senza la previa emissione di un avviso di accertamento.

Ad avviso del ricorrente, il recupero o il disconoscimento del credito d'imposta IVA, che per l'Ufficio non poteva essere utilizzato in dichiarazione dal contribuente a causa dell'omessa presentazione della dichiarazione dell'anno precedente, poteva essere attuato dall'Ufficio solo con la procedura di accertamento ordinario, emettendo un avviso di rettifica in senso stretto e non con la procedura di controllo automatico, che presuppone un mero errore cartolare.

Il motivo dedotto è infondato.

Nel ricorso presentato sono fatti abbondanti richiami a precedenti giurisprudenziali di questa Corte, senza peraltro ricordare l'esistenza anche di precedenti si segno opposto.

Nella giurisprudenza tributaria della Corte di cassazione infatti si rinvenivano in passato due diversi indirizzi interpretativi.

Il primo orientamento - riferibile in via esemplificativa alle decisioni del 22 aprile 2009, n. 9564 e del 4 maggio 2010, n. 10674, sui limiti operativi del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 54 - bis - riteneva che "allorquando il credito portato in detrazione non risulti dalla dichiarazione annuale, sia perchè diverso sia, più radicalmente, perchè la stessa non è stata presentata, è pienamente legittimo il ricorso alla procedura de qua" (cfr. implicitamente anche Cass., 16 ottobre 2012, n. 17754).

Il secondo orientamento - riferibile, sullo stesso tema, alla decisione del 3 aprile 2012, n. 5318, nonchè a quella del 15 febbraio 2013, n. 3755 (con rinvii a: Corte Cost., 7 aprile 1988, n. 430; Cass. 27 maggio 2011, n. 11712; Cass. 21 aprile 2011, n. 9224; Cass. 23 luglio 2010, n. 27396; Cass. 8 maggio 2007, n. 13591) - riteneva che "la negazione della detrazione nell'anno in verifica di un credito dell'anno precedente, per il quale la dichiarazione è stata omessa, non può essere ricondotta al mero controllo cartolare, in quanto implica verifiche e valutazioni giuridiche, dovendo ritenersi che il disconoscimento dei crediti e l'iscrizione della conseguente maggiore imposta dovevano, pertanto, avvenire previa emissione di motivato avviso di rettifica".

A dirimere tale contrasto, le Sezioni Unite di questa Corte, con sentenza pubblicata il giorno 8 settembre 2016, n. 17758, hanno affermato il seguente principio di diritto:

"In fattispecie di omessa presentazione della dichiarazione annuale IVA, è consentita l'iscrizione a ruolo dell'imposta detratta e la consequenziale emissione di cartella di pagamento, ben potendo il fisco operare, con procedure automatizzate, un controllo formale che non tocchi la posizione sostanziale della parte contribuente e sia scevro da profili valutativi e/o estimativi e da atti d'indagine diversi da mero raffronto con dati ed elementi in possesso dell'anagrafe tributaria, ai sensi del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, artt. 54-bis e 60".

Nella motivazione di questa sentenza la Corte spiega: "Si osserva che - sulla base dei dati indicati nella dichiarazione ovvero in possesso dell'anagrafe tributaria - il D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 54 - bis, comma 2, riconosce in capo all'amministrazione finanziaria il potere di: a) correggere gli errori materiali e di calcolo commessi dal dichiarante riguardo alla determinazione del volume d'affari e alla liquidazione dell'imposta; b) correggere gli errori materiali riscontrati nel riporto delle eccedenze d'imposta derivanti da precedenti dichiarazioni;

c) controllare la tempestività dei versamenti dell'imposta (acconto, conguaglio, liquidazione periodica) e la loro coerenza con le risultanze della dichiarazione annuale.

Si tratta, dunque, di controllo formale che avviene attraverso quelle procedure automatizzate che non comportano alcuna verifica della posizione sostanziale della parte contribuente. Perciò si è detto in dottrina che il controllo formale attraverso procedure "automatizzate" attiene a questioni liquidative dell'imposta sulla scorta di quanto dichiarato dal contribuente, di talchè il controllo resta appunto "formale", non contrapponendosi una diversa ricostruzione sostanziale dei dati da parte dell'amministrazione finanziaria.

Nella giurisprudenza di legittimità si è pure detto che, nel momento in cui il Fisco procede a una vera e propria interpretazione e valutazione dei dati indicati in dichiarazione, non si può più parlare di controllo automatizzato della dichiarazione, bensì di autentico accertamento (Cass., 6 agosto 2008, n. 21176; Cass., 26 gennaio 2007, n. 1721; Cass., 16 settembre 2005, n. 18415; Cass., 17 marzo 2000, n. 3119); sicchè, in questi casi, la relativa pretesa dell'amministrazione finanziaria dovrebbe essere fatta valere con l'emanazione di avviso, quale atto impositivo, e non con la diretta iscrizione a ruolo seguita da cartella di pagamento.

In proposito, la Relazione accompagnatoria al D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, che ha definito il perimetro degli omologhi controlli automatizzati disciplinati dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 36 - bis e dal D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 54 - bis, chiarisce che si tratta di una procedura che "tende a rimuovere gli errori e le inesattezze risultanti in modo obiettivo dalla dichiarazione e che non comportano giudizi di valutazione ed estimazione delle componenti positive e negative del reddito".

Orbene entrambe le disposizioni introdotte dal D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, stabiliscono che, "avvalendosi di procedure automatizzate", l'amministrazione provvede "sulla base dei dati e degli elementi direttamente desumibili dalle dichiarazioni fiscali presentate e di quelli in possesso dell'anagrafe tributaria". Il senso di una normativa di tal genere non può che essere quello di un controllo fatto grazie all'utilizzo di quei mezzi informatici che consentono di correlare i dati esposti nelle dichiarazioni e le informazioni sul contribuente reperibili nell'anagrafe tributaria (regolata dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 605 e dal D.P.R. 2 novembre 1976, n. 784). Si tratta di un sistema informativo nel quale sono immagazzinate principalmente quelle notizie essenziali risultanti dalle dichiarazioni fiscali.

Nella mancata presentazione di una dichiarazione annuale IVA può ben ravvisarsi una di quelle notizie che rilevano come mero dato storico dal quale derivano conseguenze giuridiche. Sicchè non vi sarebbe ragione di non consentire la lavorazione con procedura automatizzata di un dato omissivo, dovendo l'amministrazione provvedere, appunto, "sulla base dei dati e degli elementi direttamente desumibili dalle dichiarazioni fiscali presentate e di quelli in possesso dell'anagrafe tributaria".

E' vero che la Corte costituzionale, nell'ordinanza del 7 aprile 1988, n. 430, afferma che la liquidazione ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, ex art. 36 - bis, è operata sulla base delle dichiarazioni presentate mediante un mero riscontro cartolare, nei casi eccezionali e tassativamente indicati dalla legge, vertenti su errori materiali e di calcolo immediatamente

rilevabili, senza la necessità quindi di alcuna istruttoria; ma all'epoca di tale pronuncia il testo vigente dell'art. 36 - bis non faceva cenno al potere per l'amministrazione di provvedere con procedura automatizzata "sulla base dei dati... in possesso dell'anagrafe tributaria".

Nel caso specifico il controllo automatizzato del dato della detrazione per pregresso credito d'imposta inserito nella dichiarazione annuale IVA non può che essere fatto in correlazione con il dato presente nell'anagrafe tributaria sulla presentazione o meno della dichiarazione annuale IVA nell'anno di maturazione del ridetto credito d'imposta ed è uno dei casi più tipici e semplici di controllo meramente formale, atteso che esso non tocca la posizione sostanziale della parte contribuente ed è scevro da profili valutativi e/o estimativi e da atti d'indagine diversi da quel mero raffronto tra la dichiarazione fiscale e l'anagrafe tributaria esplicitamente consentito dal D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 54 - bis (conf. Cass. Sez. U, ud. 21 giugno 2016, FaIILTS)." Alla stregua di tale considerazioni, che si condividono ed alle quali questo collegio intende dare continuità, si deve concludere che il motivo di ricorso dedotto e sin qui esaminato risulta infondato.

2. Con il secondo motivo di ricorso - Incongruità della motivazione in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5 - il ricorrente censura la sentenza impugnata perchè sarebbe affetta da vizio di incongrua motivazione, essendo basata su un illogico ragionamento che l'ha indotta ad un'inesatta ricostruzione dell'oggetto della domanda.

Tale motivo è inammissibile ed infondato.

Infatti va osservato che il presente ricorso è successivo all'entrata in vigore della L. 7 agosto 2012, n. 134, che con l'art. 54 ha introdotto una nuova formulazione dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5. In seguito a tale riformulazione " non sono più ammissibili nel ricorso per cassazione le censure di contraddittorietà e insufficienza della motivazione della sentenza di merito impugnata, in quanto il sindacato di legittimità sulla motivazione resta circoscritto alla sola verifica della violazione del "minimo costituzionale" richiesto dall'art. 111 Cost., comma 6, individuabile nelle ipotesi - che si convertono in violazione dell'art. 132 c.p.c., comma 2, n. 4 e danno luogo a nullità della sentenza - di "mancanza della motivazione quale requisito essenziale del provvedimento giurisdizionale", di "motivazione apparente", di "manifesta ed irriducibile contraddittorietà" e di "motivazione perplessa od incomprensibile", al di fuori delle quali il vizio di motivazione può essere dedotto solo per omesso esame di un "fatto storico", che abbia formato oggetto di discussione e che appaia "decisivo" ai fini di una diversa soluzione della controversia." (Vedi Sez. Un. 8053 del 2014 e tra le tante conformi Cass. n. 21257 del 2014; n. 23828 del 2015; n. 23940 del 2017).

Nel merito poi la censura è infondata; infatti nessuna incongruità o vizio motivazionale possono essere ravvisati nella sentenza impugnata, imperniata com'è sull'affermazione della piena legittimità del ricorso alla procedura di controllo automatico di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54 bis, quando il credito portato in detrazione non risulti dalla dichiarazione annuale, sia perchè diverso sia, più radicalmente, perchè la stessa non è stata presentata.

E' vero che nella sentenza impugnata ci si sofferma con particolare attenzione sulla necessità dell'invio al contribuente di una comunicazione prima dell'emissione della cartella di pagamento,

una comunicazione, come viene sottolineato, " dalla quale era possibile evincere i rilievi conseguenti al controllo della dichiarazione presentata per l'anno 2005".

Tale comunicazione rappresenta solo una conseguenza della ritenuta applicabilità della procedura del controllo automatico all'ipotesi in esame da parte del Giudice del gravame, il quale però non solo ha ben presente quale sia l'oggetto della domanda formulata dall'appellante, ma a tale comunicazione fa esplicito riferimento per ritenere infondata la doglianza relativa alla motivazione della cartella di pagamento; infatti, nella motivazione della sentenza impugnata, la CTR così si esprime:" Anche le doglianze di scarsa motivazione della cartella non possono trovare accoglimento: la stessa, preceduta peraltro dalla comunicazione sopra menzionata, era sufficiente a fornire tutti gli elementi necessari alla parte per dimostrare le sue ragioni".

Per le ragioni esposte il secondo motivo risulta inammissibile ed infondato.

Sulla base delle superiori considerazioni, va confermata la sentenza impugnata ed il ricorso va rigettato.

Attesa la soccombenza, parte ricorrente deve essere condannata al pagamento delle spese del giudizio di legittimità in favore dell'Agenzia delle Entrate, come liquidate in dispositivo.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e condanna la ricorrente al pagamento in favore dell'Agenzia delle Entrate delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in Euro 2.900,00, oltre eventuali spese prenotate a debito.

Ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento da parte della ricorrente principale dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari quello dovuto per il ricorso principale, a norma dello stesso art. 13, comma 1 bis.

Così deciso in Roma, il 30 aprile 2019.

Depositato in Cancelleria il 20 giugno 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza